



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 60321-02-17 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני: רע"א 630/18

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מעוררת גני ירושלים בע"מ
באמצעות ב"כ עו"ד יעקב קסטל
נגד

משיבים מנהל מס ערך מוסף רמלה
באמצעות ב"כ עו"ד סיון הוידה

פסק דין

1

1. המערערת עוסקת באספקת אבן וביצוע עבודות אבן. הערעור נסוב על החלטת המשיב בהשגה מיום 28.12.2016 בהתבסס על ממצאי חקירה וביקורת, לפיהם המערערת ניכתה מס תשומות בגין 23 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס בתקופה 10/2010-7/2011, על שם חברת אל סביל המרכז להכשרה מקצועית ומחקרית בע"מ (להלן: "אל סביל") שהוצאו בקשר לאספקת עובדים למערערת. נטען על ידי המשיב כי מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין מאחר שאינן משקפות עסקאות אמת בין הצדדים. לטענתו, לא הוכח שאכן סופקו עובדים למערערת, ובכל מקרה, לא הוכח כי אלה סופקו על ידי אל סביל.
2. מנגד טוענת המערערת כי יש לבטל את החלטת המשיב בהשגה מטעמים פרוצדורליים ומהותיים.

- 11 לטענתה, הליך ההשגה לא היה תקין, שכן המשיב לא הבהיר מה פגם מצא בהתנהלות המערערת, החלטתו בהשגה התבססה על נימוק מרכזי אחד לפיו מצא להעדיף עדויות מעורבים אחרים על פני עדויות עובדי המערערת, והיא אף כוללת נימוקים שלא הועלו על ידו קודם לכן ולפיכך לא התאפשר למערערת להתגונן כנגדם.
- 15 עוד טענה כי היה על המשיב להביא בחשבון כי שלילת ניכוי מס תשומות פוגעת בקניין המערערת, ולפי זאת יש לבחון את סבירות פעולותיה לבדיקת תקינות החשבוניות, דהיינו בעיני העוסק הסביר.

1 מתוך 14



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 60321-02-17 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני: רע"א 630/18

- 1 כן טענה המערערת שמעדויות עובדי החברה עולה שהחשבוניות אכן הוצאו על ידי החברה
2 שסיפקה לה את העובדים, דהיינו אל סביל, ואף המסמכים שהוצגו למערערת על ידי אל
3 סביל והוגשו לתיק בית המשפט, תומכים בכך.
- 4 בנוסף טענה המערערת כי אין לקבל את עמדת המשיב באשר לאופן תשלום התמורה,
5 דהיינו תשלום בציקים שאינם "למוטב בלבד", וכן באשר לחוסר פירוט בחשבוניות ובכלל
6 זאת העדר רשימת עובדים, שכן לא רק שמדובר בטענה שהועלתה לראשונה בהחלטה
7 בהשגה או בכתב התשובה, אלא שאין האמור פוסל את החשבוניות.
- 8 כמו כן, אין לקבל טענתו של המשיב כי לחברת אל סביל אין עובדים, שכן מדובר בנתונים
9 המצויים רק בידי המשיב, מה גם שהמשיב הוא שנתן בידי אל סביל אישור פטור מניכוי
10 מס במקור ואישור ניהול ספרים, ובכך הביא להכשלת המערערת.
- 11 3. אקדים ואעיר כי במסגרת הליך זה ניתנה על ידי בית המשפט העליון החלטה עקרונית
12 הנוגעת לכללי זימון עדים בנסיבות מהסוג שלפניי, לאמור כאשר נערכה חקירה על ידי
13 המשיב, נגבו הודעות, ואלו שימשו את המשיב לצורך החלטתו. נקבע כי מדובר בראיות
14 מנהליות, ולפיכך המשיב אינו נדרש לזמן את מוסרי ההודעות כעדים מטעמו, אלא
15 הנישום המעוניין להפריך האמור בחקירתם, הוא שנדרש לזמנם (רע"א 630/18 מנהל
16 מע"מ רמלה נ' גני ירושלים בע"מ (2.5.2018)).
- 17 4. מצאתי לנכון להקדים עניין זה מפני שהרושם המתקבל הוא שהמערערת נתלת בהחלטת
18 בית המשפט העליון הנ"ל כדי להצדיק את האופן שבו בחרה להציג את ראיותיה.
- 19 הכוונה היא בראש ובראשונה לכך שהמערערת לא זימנה לעדות את עובד המערערת, מר
20 רועי חכם, ששימש בתקופה הרלוונטית כמנהל העבודה שלה באזור ירושלים (להלן:
21 "חכם") ואשר נטען כי היה בקשר עם נציגי אל סביל, בדק כי אלה שהתייצבו לפניו היו
22 אכן מוסמכים לפעול בשם אל סביל, וכי העובדים שסופקו למערערת היו אכן עובדי אל
23 סביל.
- 24 חלף הגשת תצהיר מטעם חכם והבאתו לעדות, הסתפקה המערערת בצירוף ההודעה
25 שמסר חכם בחקירתו. לטענתה, די בכך. לדבריה, העולה מהחלטת בית המשפט העליון
26 ברע"א 630/18 הנ"ל הוא כי רק מי שמבקש לסתור את האמור בהודעה שנגבתה במהלך
27 החקירה, הוא שנדרש לזמנו, כך שאי זימונו ייזקף לחובתו. לטענתה, לא כך המצב במקרה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 60321-02-17 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני: רע"א 630/18

- 1 דן, שהרי המערערת דווקא נסמכת על האמור בעדותו של חכם, ואילו המשיב הוא הטוען
 - 2 כי אין להסתמך על האמור בהודעה זו, אלא על האמור בהודעתם של אחרים. ועוד טענה
 - 3 המערערת כי תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-
 - 4 1976 שמכוחה נוהג המשיב לצרף את הודעות הנחקרים, חלה על שני הצדדים, וכן כי
 - 5 בהחלטת מותב זה נקבע כי דינן של הודעות אלו כדין תצהירי עדות ראשית. משכך, היה
 - 6 על המשיב לבקש לחקור את חכם בחקירה נגדית, ואין הוא יכול להיבנות מאי הגשת
 - 7 תצהיר מטעמו ומאי הבאתו לעדות.
5. סבורני כי בעניין זה נפלה המערערת לכלל טעות וזאת הן במישור העקרוני הנוגע לפרשנות
- 8 החלטת בית המשפט העליון ברע"א 630/18 הנ"ל באשר לכללי זימון העדים, והן במישור
- 9 הקונקרטי בהתייחס למשמעות הנובעת לאי זימונו של חכם לעדות על רקע מכלול הראיות
- 10 האחרות.
- 11
6. אשר למישור העקרוני, אכן נקבע כי "הנישום אשר מעוניין לקעקע את אמינות ההודעות
- 12 הוא זה אשר חפץ בזימונו של העד לאולם בית המשפט, וממילא מבחינה מעשית הוא זה
- 13 שמופקד עליו". עם זאת, המסקנה שמנסה המערערת להסיק מכך לפיה היה על המשיב
- 14 לזמן את חכם לעדות, וכי אין לזקוף את אי זימונו לחובתה, היא מסקנה שאין כל מקום
- 15 לקבלה, וזאת מכמה טעמים:
- 16
- ראשית**, נקודת המוצא של המערערת היא כי בעניין זה דין הנישום כדין המשיב, ולא היא.
- 17 תקנה 10א לתקנות סדרי הדין בערעורי מע"מ עניינה בראיות עליהן התבסס המשיב
- 18 לצורך שומתו, ולא לראיות עליהן מבקש להתבסס הנישום. אכן, יש להציג בפני בית
- 19 המשפט את כלל הראיות שעמדו בפני המשיב בעת קבלת החלטתו, לרבות אלו שהוצגו
- 20 בפניו על ידי הנישום והפועלות לטובתו, אך בוודאי שאין לומר כי המשיב מוחזק כמסכים
- 21 לאמיתות תוכנו של כל מה שהוצג בפניו, ולפיכך כי די בכך שהראיה שהייתה בפניו מובאת
- 22 בפני בית המשפט כפי שהיא. לא כל שכן שאין למקום למסקנה זו שעה שהמשיב בחר שלא
- 23 לבסס את החלטתו על האמור באותה הודעה ולא נתן לה את המשקל שהמערערת מבקשת
- 24 לייחס לה.
- 25
- שנית**, בית המשפט העליון ברע"א 630/18 הנ"ל התייחס לצורך לאזן בין האפשרות
- 26 העומדת למשיב להציג את הראיות המנהליות ששימשו אותו בקבלת החלטתו, ובין זכותו
- 27 של הנישום לנסות ולתקוף את ההחלטה ולקעקע אותה תשתית עובדתית. איזון זה מושג
- 28



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 60321-02-17 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני : רע"א 630/18

- 1 בכך שהנישום רשאי לזמן את מוסרי ההודעות לבית המשפט תוך נקיטת גישה ליברלית
- 2 בהתרת חקירתם הנגדית, ותוך מתן משקל ראוי להודעות אלו, שהיכולת לברר את טיבן
- 3 היא מוגבלת. אין ללמוד מכך גזירה שווה לעניין הודעות שצירף הנישום כחלק מראיותיו
- 4 שלו, ובוודאי שאין ללמוד מכך כי אם המשיב אינו מזמן את נותני ההודעות, יש לזקוף
- 5 זאת לחובתו.
- 6 **שלישית**, ברע"א 630/18 הנ"ל מצא בית המשפט העליון להבחין בין סוגים שונים של
- 7 נותני הודעות. כאשר מדובר במוסרי הודעות שהם אורגנים של הנישום, לא יהיה זה
- 8 טריוויאלי לאפשר לנישום לחקור אותם חקירה נגדית. באותה מידה, כך נראה, לא יהיה
- 9 זה טריוויאלי להניח כי הודעותיהם תתקבלנה כפי שהן, וכי הנישום יהיה פטור לזמנם
- 10 לעדות ולהעמידם לחקירה נגדית של המשיב. על כך יש להוסיף כי גם ההחלטה עליה
- 11 הוגשה בקשת רשות הערעור התייחסה לזימונם של נחקרים אחרים כעדים מטעמו של
- 12 המשיב, כאשר המערערת כלל לא טענה כי חכם הוא עד של המשיב שעליו הנטל לזמנו.
- 13 **רביעית**, התפיסה כי ההודעות כמוהן כתצהיר עדות ראשית, נדחתה על ידי בית המשפט
- 14 העליון. לפיכך, הגשת הודעותיהם של מוסרי ההודעות, בוודאי שאינה מייטרת את הצורך
- 15 להגיש תצהיר עדות ראשית מטעמם ולהביאם לעדות.
- 16 **חמישית**, ועיקר, בסופו של יום, יש לבחון כל מקרה לגופו, ויש לתת לכל הודעה או לכל
- 17 עדות את המשקל המתאים לה וזאת גם על בסיס מכלול הראיות. באותה דרך יש אף
- 18 לשקול באופן קונקרטי את המשמעות הנובעת מכך שעד זה או אחר לא זומן. סבורני כי
- 19 אם המשיב מציג לבית המשפט הודעותיהם של מוסרי הודעות התומכות בהחלטתו,
- 20 ומנגד, בידי הנישום הודעות אחרות התומכות בגרסתו, כאשר מוסרי הודעות אלו הם
- 21 **אורגנים שלו ובהישג ידו**, וכאשר לא ניתן כל הסבר על שום מה הם לא הובאו לעדות על
- 22 ידו (מלבד הטענה כי ממילא הודעותיהם בחקירה מצויות בתיק בית המשפט) – יש לייחס
- 23 לאי הבאתם של עדים אלה משקל של ממש.
- 24 7. אשר למישור הקונקרטי הרי שברור כי ההחלטה ברע"א 630/18 הנ"ל אינה גורעת
- 25 מהכללים הרגילים הקבועים בסדרי הדין. בהחלטתי מיום 2/11/17 נקבעו מועדים להגשת
- 26 תצהירי הצדדים, המערערת נמנעה מלהגיש תצהיר של חכם ולזמנו לעדות, בדומה לאופן
- 27 שבו הגישה תצהיר של גב' מרים אליהו, מנהלת החשבונות במערערת, ואחותו של בעל
- 28 המניות במערערת (להלן: "**אליהו**"). ומשלא נהגה כך, פועל הדבר לחובתה; הרושם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 60321-02-17 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני: רע"א 630/18

1 שנוצר הוא כי אי הבאתו של חכם לעדות מטעם המערערת, חרף תפקידו המרכזי בכל
2 הקשור לבדיקת תקינות החשבוניות, נועד למנוע את הצורך להעמידו בחקירה נגדית
3 ולעמתו עם עדויות נוספות שנמסרו במסגרת החקירה שערך המשיב והמציגות גרסה שונה
4 ואף הפוכה מזו של המערערת. כך היא עדותו של מר עמאר אבו-רמילה, הבעלים והמנהל
5 של אל סביל (להלן: "אבו רמילה"), שמסר בחקירתו כי כלל אינו מכיר את המערערת וכן
6 מעורב נוסף, מר סמיר אבו חאטר, שלפי הנטען שימש כמנהל עבודה מטעם אל סביל
7 והביא את הפועלים לאתרי העבודה של המערערת (להלן: "אבו חאטר"), ואשר הכחיש
8 את הנטען על ידי המערערת.

9 חלל ראייתי זה הנובע מאי הבאתו לעדות של חכם בולט במיוחד לאור זאת שעדותה של
10 אליהו, אין בה כלל ועיקר די כדי ללמד מכלי ראשון על אודות מה שראה ומה שבדק חכם,
11 ולפיכך אין בה די כדי לבסס את טענת המערערת באשר לתקינות החשבוניות והבדיקות
12 שנעשו בעניין זה. מעדותה של אליהו עולה כי היא עצמה לא ערכה בדיקות אלה, כי לא
13 הייתה במעמד חתימת ההסכם עם אל סביל, כי לא שהתה באתר ולא הייתה בקשר עם
14 הקבלנים, כי היה זה חכם שפגש את אבו רמילה וראה את אבו חאטר מביא עובדים לאתר,
15 וכי חכם הוא שאישר לה כמה עליה לשלם לאל סביל (פרוטוקול הדיון מיום 8.3.2018 עמ'
16 13 ש' 25-27; עמ' 15 ש' 12-3; עמ' 14 ש' 31-36).

17 אליהו העידה כך:

18 "ש. ניסית להתקשר פעם או עלה הצורך להתקשר לאל סביל?
19 ת: לי לא, הם תמיד מגיעים אליי, מי שהיה איתם בקשר הוא רועי" (עמ'
20 9 ש' 33-34).

21 "ש: את בדקת אם יש עובדים לאל סביל?
22 ת: יש עובדים, בשטח היו, אם לא היו עובדים העבודה לא הייתה נעשית.
23 ש: השאלה שלי אם בדקת אם יש עובדים לאל סביל?
24 ת: זה לא התפקיד שלי לבדוק, העובדים הגיעו לשטח ואם הם הגיעו כל
25 התקופה של העבודה אז הם העובדים שלו.
26 ש: איך את יודעת שהוא הביא אותם לשטח?
27 ת: אנחנו לא הבאנו אותם לשטח, זה היה תפקידו של קבלן המשנה להביא
28 את העובדים בבוקר וזה כאמור אל סביל" (עמ' 11 ש' 20-27).

29 "ש: את יודעת כמה עובדים של אל סביל עבדו באימקא?
30 ת: לא יודעת. קראתי את העדות של רועי והוא דיבר על בערך כ 9-10
31 עובדים אני לא בשטח.
32 ש: אז את לא יודעת כמה עובדים של אל סביל עבדו בהדסה?
33
34



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 60321-02-17 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני: רע"א 630/18

- 1 ת: לא, אבל היו חשבונות ושילמתי.
 2 ...
 3 ש: יש לך נייר או מסמך שמפרט את מספר העובדים שעבדו מטעם אל
 4 סביל?
 5 ת: לא" (עמ' 14 ש' 6-14).
9. לטענת המערערת, הודעתו של חכם, שצורפה לתצהירה של אליהו, "מספרת בפשטות את
 7 הסיפור האמיתי ותומכת חד משמעית בגרסתה של המערערת". לפיכך, לשיטתה, לא
 8 היה צורך להביא את חכם לעדות. כאמור, דעתי היא אחרת.
10. בהודעתו מתאר חכם את האופן שבו הוא מוודא מיהו קבלן המשנה עמו הוא עובד ומהיכן
 10 פועליו, וכי בסוף שנת 2010 פנה אליו אבו חאטר בשם אבו רמילה ואל סביל. עוד מסר
 11 חכם כי לבקשתו הוא נפגש עם אבו רמילה וקיבל ממנו מסמכים שצורפו כנספחים א-ז
 12 להודעת הערעור, לרבות צילום תעודת הזהות של אבו חאטר, וכי לאחר מכן נחתם חוזה
 13 בין הצדדים ואבו חאטר היה מביא פועלים לאתר הבניה של המערערת. לטענת המערערת
 14 חכם מסר למשיב את פרטיו של אבו חאטר, והלה אף זומן לחקירה, אך בשל "חשש
 15 מחיובי מס ואף מאישום פלילי" הכחיש כי עבד עם המערערת מטעם אל סביל. לטענת
 16 המערערת, המשיב בחר לתת בעדות זו אמון ולא התאמץ לחשוף את האמת, ואף לא עימת
 17 את אבו חאטר עם חכם ואליהו. לגישתה "אמון זה מלמד על גישה צינית לעילא של
 18 המשיב, שבעיניו היא חסרת תום לב ותכסיסנית, ונועדה רק כדי לחייב את המערערת".
11. לא ניתן היה להעמיד את אבו חאטר לחקירה נגדית שכן הלה נפטר לפני דיון ההוכחות.
 19 לפיכך, המשקל שיש לייחס להודעתו זו של אבו חאטר הוא משקל מופחת. עם זאת, אין
 20 פירושו של דבר הוא שאין להודעה זו כל משקל, ובעיקר, הדבר בוודאי שאינו פוטר את
 21 המערערת להביא לעדות את מי שלפי טענתה שלה היה בקשר עם אבו חאטר וזאת כדי
 22 להוכיח את שמוטל עליה, לאמור - כי אבו חאטר הוא אשר הביא את העובדים לאתרי
 23 הבניה של המערערת, כי עובדים אלה הם עובדיה של אל סביל שהוציאה את החשבונות,
 24 ולפיכך, כי החשבונות הוצאו כדין.
12. הודעה נוספת שנמסרה במהלך החקירה שניהל המשיב היא זו של אבו רמילה, בעל
 26 המניות והמנהל באל סביל. בחקירתו מסר שאינו מכיר את המערערת או את עובדיה, כי
 27 לא עבד עם המערערת, לא סיפק לה פועלים ולא קיבל ממנה כסף (נספח 4 לתצהיר המשיב,
 28 דף 2, ש' 25 – דף 3 ש' 7). בנוסף, מסר כי אינו מכיר את ההסכם בין המערערת לאל סביל
 29



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 60321-02-17 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני: רע"א 630/18

- 1 ולא חתם עליו (נספח 4, דף 3 ש' 12-24), כי הוא אינו מזהה את החשבוניות ואינו זוכר
2 שאישר למישהו אחר להוציאן (נספח 4, דף 3 ש' 38 – דף 4 ש' 11, ש' 23), וכי לחברת אל
3 סביל אין כלל עובדים שניתן לספקם (נספח 4, דף 2 ש' 17-18; דף 4 ש' 21). בחקירתו
4 הנגדית בבית המשפט, הודעתו לא נסתרה, הגם שעל חלק ניכר מהשאלות השיב ב"לא
5 זוכר" (פרוטוקול עמ' 19 ש' 29-30, עמ' 20 ש' 28-9).
- 6 13. כאן המקום לציין כי אבו רמילה הורשע במכירת והפצת חשבוניות פיקטיביות, הגם שלא
7 בקשר לחשבוניות נשוא ערעור זה, כאשר בכתב האישום נזכרות אף חשבוניות על שם אל
8 סביל, והפצת החשבוניות הפיקטיביות הייתה בתקופה החופפת בחלקה לתקופה
9 הרלוונטית לערעור דנן (נספח 5 לתצהיר המשיב, נספח יט' לכתב האישום המתוקן). כך
10 מסר אבו רמילה בהודעתו חקירתו: "החברה היתה על שמי, קיבלתי משכורת חודשית
11 ואנשים עבדו על שמי", "הייתי בהרבה מקומות, היו לוקחים אותי ומחזירים אותי...
12 הייתי בא רק לצורך חתימה ולא ביצעתי עבודות". (נספח 4, דף 2 ש' 13-12, 28-29).
- 13 בחקירתו הנגדית נשאל והשיב כך:
- 14 **"ש. אתה יכול לתת הסבר איך צילום תעודת הזהות הגיעה לגב' אליהו?**
15 **ת. אני עבדתי עם מישהו, פתח על השם שלי חברה, והשארתי את התעודות**
16 **[כך במקור – ש.ב.] שלי אצלו והוא הביא אותי לחתום על חוזה פה חוזה**
17 **שם. על זה קיבלתי כספים, זה מה שאמרתי בחקירה, ועל זה נשפטתי**
18 **והורשעתי..."** (פרוטוקול, עמ' 19, ש' 11-8).
- 19 14. אזכיר מושכלות יסוד. סע' 38(א) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 קובע כי עוסק זכאי
20 לקזז מס תשומות ככל שמדובר בחשבונית מס "שהוצאה לו כדין". בהעדר זהות בין
21 מוציא החשבונית לנותן השירות בפועל, החשבונית הוצאה שלא כדין. על החשבונית
22 לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים והנכונים והאמיתיים לעסקה.
23
- 24 המבחן שגובש בפסיקה לעניין זה הוא **מבחן אובייקטיבי**. משמע כי מקום שבו מדובר
25 בחשבונית שהוצאה שלא כדין – מס התשומות לא יותר בניכוי (ראו: ע"א 3758/96 **סלע**
26 **חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ**, פ"ד נג(3) 493 (1999) (להלן: "**עניין**
27 **סלע**")). על העוסק מוטלת החובה לוודא את נכונות העסקאות ואת זהות העוסקים, ולא
28 תשמע מפיו טענה כי לא ידע שמדובר בחשבונית שאינה תקינה. עם זאת, בפסיקה נקבע
29 כי **בנסיבות חריגות** יהיה העוסק רשאי לקזז את מס התשומות למרות שמדובר
30 בחשבוניות שאינן תקינות, וזאת אם יעמוד בתנאים המחמירים של **המבחן**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 60321-02-17 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני: רע"א 630/18

- 1 **הסובייקטיבי**: אם יוכיח העוסק כי נקט בכל האמצעים הסבירים לאמת את תקינות
- 2 החשבוניות ולמרות זאת לא גילה ולא יכול היה לגלות שמדובר בחשבונית בלתי תקינה -
- 3 יותר לו הניכוי (ראו: עניין **סלע** הנ"ל בעמ' 515; ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. **שיווק מתכות**
- 4 **בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ**, פ"ד נט(5), 836 (2005), בעמ' 851-850).
- 5 **יודגש כי מאחר שהעוסק מבקש למעשה לקזז מס תשומות על בסיס חשבוניות בלתי**
- 6 **תקינות, כאשר במקרים רבים הדבר בא על חשבון קופת הציבור, החריג הסובייקטיבי**
- 7 **מעמיד רף מחמיר וגבוה. אין די בכך כי העוסק לא התרשל, אלא עליו לנקוט במהלך**
- 8 **פוזיטיבי ומוכח כדבעי שמטרתו לוודא את תקינות החשבוניות.**
- 9 15. מהראיות שבפניי שוכנעתי כי לא נפל פגם בהחלטת המשיב שסבר כי, גם אם סופקו
- 10 עובדים למערכת לביצוע הפרויקטים באתרי העבודה שלה, חברת אל סביל לא היא זו
- 11 שסיפקה אותם עובדים, ועל כן החשבוניות שעל בסיסן קיזזה המערכת את מס
- 12 התשומות, אינן חשבוניות שהוצאו כדין. משמע כי המערכת אינה עומדת **במבחן**
- 13 **האובייקטיבי.**
- 14 16. המערכת מסתמכת בעיקרו של דבר על כך שהיו בידה אישורים בדבר ניכוי מס במקור
- 15 וניהול ספרים, וכן מסמכי חברה, הכוללים תעודת התאגדות, רישיון קבלן, פרוטוקול
- 16 אסיפת בעלי מניות לפיו אבו רמילה מונה כמורשה חתימה מטעמה, חוזה עבודה, וצילומי
- 17 תעודת זהות. כפי שנפסק לא אחת, מסמכים פורמליים אינם מוכיחים את העובדה
- 18 הפשוטה והבסיסית שמאפשרת ניכוי מס תשומות, דהיינו שהשירות אכן סופק על ידי מי
- 19 שהוציא את החשבוניות, ובמקרה דנן – כי חברת אל סביל היא, ורק היא, סיפקה את
- 20 העובדים למערכת.
- 21 17. המערכת אף מסתמכת על כך כי בידה צילומי צ'קים שנמסרו לפקודת אל סביל. לטענתה
- 22 צ'קים אלו "מדברים בעד עצמם" ומוכיחים כי העבודה בוצעה בהתאם להסכם והתמורה
- 23 שולמה לאל סביל שחותמת שלה מופיעה על גב הצ'קים. איני סבור כי צילומי צ'קים אלה
- 24 מוכיחים את שיש להוכיח, דהיינו כי העבודה בוצעה על ידי אל סביל. העובדה שהצ'קים
- 25 היו לפקודת אל סביל, וכי הם הוסבו ונפרעו אצל חלפנים, כאשר על גבי הצ'קים מופיעה
- 26 החותמת של "אל סביל" (בכמה מקרים בשיבוש שם, כאשר על גבי חלק מהשיקים נכתב
- 27 "אל סביל המרכז **להשכרה**" במקום "אל סביל המרכז **להכשרה**"), אינה אומרת דבר
- 28 וחצי דבר באשר לשאלה מי העניק את השירות בפועל. למעשה, מאחר שמדובר בצ'קים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-60321 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני: רע"א 630/18

- 1 שאינם "למוטב בלבד" (ראו עדות אליהו בפרוטוקול מיום 15.10.2018, בעמ' 32 ש' 7-9)
- 2 וניתן להסב אותם וכן לנכותם אצל נותני שירותי ניכיון צ'קים, אין בצילום הצ'קים כדי
- 3 ללמד שהכספים שולמו לאל סביל.
- 4 כך העידה אליהו:
- 5 **"ש: מי פדה את השיקים?**
- 6 ת: אבו רמילה. הוא בעל החברה, אני נתתי לו.
- 7 **ש: את לא יודעת מי?**
- 8 ת: אי אפשר לדעת...
- 9 ...
- 10 **ש: את יודעת להגיד אם אבו רמילה קיבל את הכסף?**
- 11 ת: אני לא יודעת, אני נתתי לו השיק" (עמ' 31 ש' 7-30).
- 12 משמע כי התמורה נפדתה במזומן וכלל אין לדעת לידי מי הגיעה.
- 13 18. במקום אחר פסקתי כי תשלום בצ'קים שאינם "למוטב בלבד" בסכומים העולים על
- 14 20,000 ₪ מנוגד לסעיף 47 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (ראו: ע"מ (מחוזי מרכז)
- 15 10-12-48652 **תעשיות עוף והודו ברקת (2003) בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה (20.8.2017)**,
- 16 פס' 100) (להלן: **"עניין תעשיות עוף והודו"**). המערערת סבורה כי אין חובה שצ'ק
- 17 שסכמו מעל 20,000 ₪ יהיה "למוטב בלבד" ובכל מקרה היא טוענת כי הדבר אינו פוסל
- 18 את כשרות החשבונית או את ספרי העוסק, כאשר הסנקציה היא רק במישור העונשי ולא
- 19 במישור האזרחי.
- 20 גם אם אניח לטובת המערערת כי לא קיימת חובה לרשום צ'ק "למוטב בלבד" הרי שברור
- 21 כי תשלום בצ'קים שאינם "למוטב בלבד", שולל את האפשרות להתחקות אחר נתיב
- 22 הכספים ולאמת את הטענות בדבר אמיתות העסקאות נשוא החשבוניות (ראו: ע"מ
- 23 (מחוזי מרכז) 17-03-68042 **טאהא נ' רשות המסים (14.9.2018)**, פס' 37). צודקת
- 24 המערערת כי בעצם העובדה שהצ'קים לא היו "למוטב בלבד" אין כדי להוכיח שהעבודה
- 25 בוצעה או לא בוצעה על ידי אל סביל. אך בכך לא סגי. הנטל על המערערת להוכיח כי
- 26 העבודה **בוצעה** ותמורתה שולמה על ידי אל סביל. צ'קים שאינם "למוטב בלבד", בוודאי
- 27 שאינם מוכיחים זאת.
- 28



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 60321-02-17 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני: רע"א 630/18

19. עוד יש לזקוף לחובת המערערת את הימנעותה מהצגת מסמכים רלוונטיים שיכולים להעיד על פרטי העבודה שסופקה לה, או לקשור בינה לבין החשבוניות. כל שסיפקה המערערת היא כרטיסת (נספח 4 לתצהיר אליהו) ודוגמא לחשבון עבודה (נספח 5 לתצהיר אליהו), עמוד ראשון ואחרון של הסכם עם אל סביל בהתייחס לפרויקט ימק"א (אך לא הסכם בהתייחס לפרויקט "הדסה"). בנוסף נטען על ידה כי עצם העובדה שנתנה שירות למזמין הפרויקט (חב' ארונסון), "גב אל גב", וקיבלה ממנו תמורה, מלמדת כי ביצעה בפועל את העבודה באמצעות אל סביל.
- סבורני שאין בכך די. על המערערת להציג מסמכים סדורים המתייחסים לכל התקופה ואשר ניתן ללמוד מהם מה נעשה, מתי נעשה, באמצעות מי נעשה (האם אבו חאטר היה מוסמך לפעול בשם אל סביל?) ובאיזו דרך נערכה ההתחשבות. העובדה כי המערערת נתנה שירות לזים הפרויקט או הקבלן הראשי, אינה אומרת דבר באשר לתקינות החשבוניות. כאמור, על המערערת להוכיח לא רק שהעבודה בוצעה, אלא כי היא בוצעה באמצעות מי שסיפק לה את החשבוניות שאותן היא מבקשת לקזז כמס תשומות.
20. על כך יש להוסיף את מחדלי המערערת בכל הקשור לפירוט המצוי על החשבוניות. בעניין זה מפנה המערערת לתקנה 9(א)(5) להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), תשל"ג-1973 הדורשת את "תיאור השירות". לטענת המערערת אין התקנה מחייבת לפרט את היקף העבודה, משך ביצועה ופרטי העובדים וכיוצ"ב, כפי שטען המשיב, מה גם שאין לפירוט זה רלוונטיות כאשר העבודה בוצעה בפועל. לטעמי, כיתוב סתמי על החשבוניות (כגון "עבודות אבן"/"יומיות פועלים"), אינו מספק את דרישות הדין ותומך במסקנה כי החשבוניות הוצאו שלא כדין (ראו: עניין **חץ המזרח הנ"ל**, פס' 38; עניין **תעשיות עוף והודו הנ"ל**, פס' 102).
21. המערערת טענה כי הנימוקים שהעלה המשיב בהחלטתו בהשגה באשר לאופן התשלום ופירוט החשבוניות, הם נימוקים חדשים שלא הובאו קודם לכן. לא מצאתי כי יש בכך כדי לפגום בהחלטה, שכן גם אם מדובר בנימוקים חדשים ולא רק בפירוט ובהרחבה של נימוקים קיימים, הרי שפגם זה נרפא בהליך הערעור בשעה שלמערערת ניתן יומה להתגונן מפניהם, והיא אף עשתה כן בפועל. מכל מקום, גם בלא נימוקים אלה אני סבור שהמערערת לא עמדה בנטל להוכיח כי מדובר בחשבוניות תקינות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-60321 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני: רע"א 630/18

22. המערערת טוענת כי בכל מקרה היא נופלת בחריג של **המבחן הסובייקטיבי** משום שנקטה
בכל האמצעים הסבירים לאמת את תקינות החשבוניות ולמרות זאת לא גילתה, ולא
יכולה הייתה לגלות, שמדובר בחשבוניות בלתי תקינות.
- כאמור לעיל, מי שטוען כי חל עליו החריג הסובייקטיבי, נדרש לעמוד ברף מחמיר וגבוה,
ובתוך כך להביא בפני בית המשפט את כל הראיות היכולות לתמוך בטענתו כי נקט
באמצעים אלה. ברי בעיניי כי בנסיבות האמורות, ובהתחשב בנטל הכבד המוטל על
המערערת להוכיח כי ראוי להחיל עליה את החריג של המבחן הסובייקטיבי, היה לצפות
כי המערערת תזמן לעדות את חכם, וזאת לא עשתה, הגם שלא הצביעה על כל קושי
לעשות כן (ראו עדות אליהו, בעמ' 6 ש' 17-32). אזכיר כי מדובר בערעור המעלה בעיקרו
של דבר שאלות עובדתיות, לאמור – האם החשבוניות מייצגות עסקאות אמת, דהיינו כי
היו אלה באמת עובדים של אל סביל, ואם לא – האם המערערת נקטה בכל האמצעים
הסבירים וחרף זאת לא עלה בידה לגלות כי מדובר בחשבוניות לא תקינות. הימנעות
מופגנת של המערערת להביא עדים רלוונטיים שיתמכו בטענותיה העובדתיות, ובכלל זאת
העד העיקרי והמרכזי היכול לתמוך בטענתה, תוך הסתמכות על החלטת בית המשפט
העליון באשר לכללי זימון העדים, מעוררת קושי רב, מה גם שכאמור, המערערת מפרשת
שלא כהלכה החלטה זו, ובוודאי בכל הנוגע ליישום הלכה זו במקרה הקונקרטי. הכלל
נותן בעינו. כאשר בעל דין נמנע מהבאת עד או מהצגת ראיה, חזקה היא שאילו הובאו
העד או הראיה היו אלה פועלים לרעתו (ראו: ע"א 3886/12 **זאב שרון קבלנות בניין ועפר**
בע"מ נ' מנהל מע"מ, פס' 34 (ג) (26.8.2014); ע"מ (מחוזי מרכז) 20103-07-14 **חץ המזרח**
להנדסה בע"מ נ' מנהל מע"מ היחידה לפשיעה חמורה, פס' 37 (9.5.2016) (להלן: **"עניין**
חץ המזרח")).
23. על כך יש להוסיף כי אפילו נקבל את הדברים שמסר חכם בחקירתו כפי שהם, ונתעלם
מהעובדה כי לא הובאו לעדות, הרי שאין בהם די לבסס מסקנה לפיה המערערת נקטה
בכל האמצעים הסבירים כדי למנוע קיזוז חשבוניות שלא כדין. התמונה שהצטיירה הן
מדברי חכם בחקירתו, והן מדברי העדה שהובאה על ידי המערערת, אליהו, היא כי לכל
הפחות הייתה כאן "עצימת עיניים" בכל הקשור לאותן חשבוניות. כך למשל, כשנשאלה
העדה אליהו האם נתנה דעתה לכך כי במסמכים שעמדו בפניה היו כתובות שונות,
השיבה: **"...אני לא הייתי צריכה לבדוק את הכתובת שלו. השם בסדר, יש ניכוי ספרים,**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 60321-02-17 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני: רע"א 630/18

- 1 **זה מה שחשוב מבחינתי ... ש: לא בדקת איפה המשרד שלו. ת: זה לא רלוונטי** (פרוטוקול
2 עמ' 11 ש' 16-19).
- 3 24. בהודעתו בפני המשיב מסר חכם כי בפרויקט של המערכת בימק"א הוא עבד מול אבו-
4 חאטר, וכי בהמשך "לקח ממנו כמה פועלים" לעבודות ריצוף בהדסה (נספח 1 לתצהיר
5 המערכת, דף 3 ש' 20-2, דף 5 ש' 28). עם זאת, חכם לא הכיר פרטים משמעותיים הנוגעים
6 לאל סביל, כגון מי בעלי החברה (כשנשאל בעניין זה השיב "עמאר אחד"), או כאלה
7 הנוגעים לעובדים עצמם, כאשר לא הייתה בידו רשימה כלשהי של העובדים והוא אף לא
8 ידע מי הביא את העובדים ומהיכן הובאו (חכם מסר כי "לדעתו" הפועלים היו ממזרח
9 ירושלים; הודעה דף 3, ש' 25-30; דף 4 ש' 4-7; 24-27). התעלמות מפרטים אלה היא גם
10 התעלמות מהקשר שקיים בין העובדים ובין החברה שהוציאה את החשבוניות שאותן
11 מבקשים לקזז כמס תשומות, ולפיכך היא בבחינת "עצימת עיניים".
- 12 25. אל מול הודעתו של חכם עומדת, כאמור, הודעתו של אבו חאטר לפיה הוא לא עובד מספר
13 שנים, לא הייתה לו הכשרה בקבלנות או הבנה בעבודות בניה (נספח 3 לתצהיר המשיב,
14 דף 2 ש' 5-8, 16-17, 25-26, דף 5 ש' 21-24), כי לא עבד עם המערכת, לא היו לו פועלים
15 והוא לא היה מנהל העבודה בימק"א; אבו חאטר אף ציין כי אינו מכיר את חכם, את אל
16 סביל או את אבו רמילה, כמו-כן אינו מכיר את החשבוניות, ולא קיבל תשלום הקשור
17 לאל סביל (שם, דף 3, ש' 6; דף 4 ש' 15 – דף 5 ש' 9). כאמור, משלא ניתן היה להעמיד את
18 אבו חאטר לחקירה נגדית מטעם המערכת, יש לתת לה משקל מופחת. עם זאת, וכאמור,
19 לכל הפחות די בה כדי להצדיק הבאתו לעדות של חכם, וזאת לא נעשה והדבר אומר
20 דרשני.
- 21 26. המערכת מסתמכת בעיקרו של דבר על כך שהיו בידה אישורים בדבר ניכוי מס במקור
22 וניהול ספרים, וכן מסמכי החברה וצילומי תעודת זהות. סבורני כי מי שמבקש ליהנות
23 מהחריג על פי המבחן הסובייקטיבי, אינו יכול להסתפק בבדיקת מסמכים פורמליים,
24 ואינו יכול לצפות כי הצגתם לבית המשפט יהיה בה די כדי להוכיח כי נקט בכל האמצעים
25 הסבירים לבדיקת תקינות החשבוניות. המסמכים הפורמליים אינם מלמדים כי העוסק
26 נקט בכל האמצעים הסבירים לוודא תקינות החשבוניות (ראו עניין **תעשיות עוף והודו**
27 הנ"ל, פס' 117). קבלת המסמכים, בוודאי שאינה משום נקיטת כל האמצעים הסבירים,
28 וזאת אף אם אתעלם מההתהוות השונות העולות מהמסמכים עצמם, כמו כתובות שונות
29 או חותמות שונות. מי שיכול להעיד כי מדובר בעובדיה של אל סביל או, למצער, כי נקט



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 60321-02-17 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני : רע"א 630/18

- 1 בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא שמדובר בעובדיה של אל סביל, למרות התהיות
- 2 העולות מהמסמכים, הוא חכם, אך קולו כאמור לא נשמע.
- 3 27. לא מצאתי ממש בטענה כי היה על המשיב להבהיר ולפרט אילו בדיקות נדרשה המערערת
- 4 לבצע על מנת שתהא רשאית לנכות את מס התשומות. התשובה לשאלה האם העוסק נקט
- 5 בכל האמצעים הסבירים לבדיקת תקינות החשבוניות, תלויה בנסיבותיו של כל מקרה
- 6 ומקרה, ולאור הנטל המוטל על העוסק להוכיח כי אכן נקט באופן פוזיטיבי בכל האמצעים
- 7 כאמור. המשיב בוודאי שאינו נדרש להמציא לעוסק "פרטי רשלנות" כפי שסברה
- 8 המערערת.
- 9 28. המערערת טענה כי בזמן אמת לא היה לה שמץ מושג על העובדות שנחשפו רק לאחר
- 10 חקירתה של הפרשה הסבוכה בה היה מעורב אבו רמילה. לפיכך יש להתייחס אל
- 11 המערערת ואל התנהלותה בזמן אמת ולא לטעות ולבחון את התנהלותה באספקלריה של
- 12 חכמה שלאחר מעשה. בעניין זה צודקת המערערת. יש לבחון האם היא נקטה בכל
- 13 האמצעים הסבירים לוודא תקינות החשבוניות, **בהתאם לנסיבות שהיו קיימות בעת**
- 14 **הוצאת החשבוניות.** עם זאת, לא השתכנעתי כי מדובר במקרה זה רק בחוכמה בדיעבד,
- 15 וכי המערערת נקטה בזמן אמת בכל האמצעים הסבירים לוודא תקינות החשבוניות.
- 16 29. המערערת טוענת כי נסיבותיו של תיק זה יוצאות דופן ומצדיקות שלא להטיל את נזקן
- 17 של החשבוניות על המערערת, מה גם שהאשם רובץ לפתחו של המשיב שכן מנתוני המחשב
- 18 שהיו בפניו עלה שמדובר בחברת לעבודות בניה שאין לה עובדים כלל, וכי הדבר חייב
- 19 בדיקה ושלילת הפטור מניכוי מס במקור. לפיכך מקרה זה מתאים להחלת המבחן
- 20 הסובייקטיבי.
- 21 איני סבור כי מדובר בנסיבות יוצאות דופן או כי יש למערערת להלין על מאן דהוא אחר
- 22 מלבד על עצמה, או כי לפניי המקרה המתאים להחלת המבחן הסובייקטיבי שהוא כאמור
- 23 בבחינת חריג. בתי המשפט עמדו שוב ושוב על חובתו של העוסק לוודא כי החשבוניות
- 24 שבידו משקפות עסקת אמת, וכי מי שהוציא את החשבוניות הוא זה שבאמת סיפק לו את
- 25 המוצר או השירות. בתי המשפט אף עמדו על חובתו של העוסק להוכיח כי נקט בכל
- 26 האמצעים הסבירים לוודא את תקינות החשבוניות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 60321-02-17 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני : רע"א 630/18

1 אין מדובר בעניין טכני או פורמלי, ובוודאי שאין להסתפק במס שפתיים של בדיקה או
2 באיזו פעולה שמטרתה היא רק "לצאת ידי חובה". עוסק המעוניין כי החשבוניות שבידו
3 יוכרו לצורך מס תשומות, גם כאשר אין הן עומדות במבחן האובייקטיבי, נדרש לשכנע
4 את בית המשפט כי **באמת ובתמים** ביקש לוודא כי מדובר בחשבוניות תקינה, וחרף
5 מאמציו הכנים לא עלה בידו לגלות את הפגם שבחשבוניות. לא היה בחומר שבפניי כדי
6 לשכנעני שכך היה הדבר במקרה דנן.

7 30. הערעור נדחה.

8 31. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך כולל של 60,000 ₪ שישולמו בתוך 30 יום שאם
9 לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד תשלומם בפועל.

10 32. ניתן לפרסם את פסק הדין.

11

12

13 ניתן היום, כ"ג סיוון תשע"ט, 26 יוני 2019, בהעדר הצדדים.

14

שמואל בורנשטיין, שופט

15

16

17

18